

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 37282C
Inscrit le 14 décembre 2015

Audience publique du 3 mai 2016

**Appel formé par
Monsieur, ... (F),
contre un jugement du tribunal administratif du 11 novembre 2015
(n° 35038 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 37282C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 14 décembre 2015 par Maître Grégori TASTET, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur, demeurant à F- (France), ..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 11 novembre 2015, n° 35038 du rôle, suite à son recours tendant à l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 juin 2014 portant rejet de sa réclamation introduite le 28 octobre 2011 contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 3 août 2011 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes et plus subsidiairement encore à la réformation du bulletin d'appel en garantie prévisé du 3 août 2011;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 11 janvier 2016 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2016 en nom et pour compte de l'appelant;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître Grégori TASTET, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 avril 2016.

Le 3 août 2011, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin

d'appel en garantie « *Haftungsbescheid* » en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur, prenant comme motif sa responsabilité du fait de l'inexécution fautive de ses obligations d'administrateur de la société anonyme S.A., en faillite, ci-après dénommée la « *société* », ledit bulletin déclarant Monsieur codébiteur solidaire d'un montant total de ... euros, en principal et intérêts, au titre des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2010 et 2011.

Par courrier recommandé de son mandataire du 28 octobre 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 3 juin 2014, n° C 17148 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée ladite réclamation de Monsieur ... dans les termes suivants:

« Vu la requête introduite le 31 octobre 2011 par Me Grégori TASTET, au nom du sieur, F-... .., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Luxembourg 1 en date du 3 août 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1^{er} AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité d'administrateur de la société anonyme, actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2010 et 2011 au montant total de ... euros, dont ... euros au principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant conteste le bulletin au motif que l'Administration des Contributions Directes aurait déposé une déclaration de créance et qu'il n'aurait accepté le poste d'administrateur qu'à titre de complaisance, de sorte qu'une négligence fautive engageant sa responsabilité ferait défaut ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal que depuis le 1^{er} avril 2010, le paiement des salaires a été fait sans que les retenues litigieuses n'aient été continuées au receveur;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où l'administrateur par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence ...e pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité de l'administrateur pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 335 du 16 février 2009 que suivant assemblée générale extraordinaire du 18 décembre 2008, le réclamant a été nommé administrateur de la société avec effet immédiat pour une période indéterminée sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

qu'en cette qualité il avait le pouvoir d'engager la société par sa seule signature ;

Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en œuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

que le fait pour un administrateur de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que depuis le 1^{er} avril 2010 les montants à retenir n'ont pas été continués au receveur ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2010 et 2011 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur de la société est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, l'administrateur responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 août 2014, Monsieur ... fit introduire un recours tendant principalement à l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation de la décision précitée du directeur du 3 juin 2014 et plus subsidiairement encore à la réformation du bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011.

Par jugement du 11 novembre 2015, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître du recours en annulation dirigé contre la décision directoriale du 3 juin 2014, accueillit le recours en réformation dirigé contre ladite décision directoriale en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta le demandeur, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en réformation dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 3 août 2011 et en condamnant le demandeur aux frais et en rejetant sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

Le 14 décembre 2015, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 11 novembre 2015.

A l'appui de son appel, il expose que la société aurait été constituée le 18 décembre 2008 par ses deux actionnaires, les sociétés ... et ... S.A. et que ses statuts auraient prévu qu'elle soit administrée par un conseil d'administration composé de trois administrateurs. Il précise que Monsieur, « *administrateur délégué* » de la société, et Monsieur, deuxième administrateur de ladite société, lui auraient demandé de revêtir le poste du troisième administrateur statutairement requis, chose qu'il aurait acceptée sans cependant avoir possédé la moindre action. Il ajoute que la société aurait été déclarée en état de faillite le 5 août 2011.

Sur ce, il reproche à l'administration des Contributions directes de ne pas avoir tenu compte des circonstances particulières de l'espèce dans le cadre de l'examen de la question de sa responsabilité personnelle et de l'opportunité de lui adresser un appel en garantie.

Admettant avoir été l'un des administrateurs de la société, il n'aurait accepté cette fonction qu'à titre de complaisance, alors que ses dirigeants effectifs auraient été les sieurs ... et ..., propriétaires du groupe de sociétés dont la société aurait fait partie. Il précise avoir été simple employé, depuis le 27 octobre 1994, au sein d'une autre société dudit groupe, la société ... S.A., et que s'il avait eu conscience des implications juridiques de l'acceptation du poste d'administrateur de la société, il n'aurait pas accepté de « *rendre le service* » lui demandé par son employeur. Il ajoute avoir joué un rôle complètement passif et ne jamais s'être immiscé dans la gestion de la société

Il estime que la simple qualité d'administrateur et, plus spécialement, celle de simple « *administrateur de paille* » de la société ne justifierait pas son appel en garantie.

Toute la responsabilité du non-paiement des impôts restant redevables incomberait aux deux autres administrateurs qui seuls devraient être appelés en garantie, toute autre conclusion étant inopportune et inéquitable.

Le délégué du gouvernement fait en substance valoir que tant l'administration compétente que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation de l'appelant, de sorte que ce dernier serait à débouter de son appel.

En vertu de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il se dégage de la lecture combinée de ces dispositions que les administrateurs et autres représentants légaux d'une société anonyme, de même que, conformément au paragraphe 108 AO, ses dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer, sont tenus de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière.

En vertu du paragraphe 109 (1) AO, qui dispose que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un administrateur de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le cadre légal ainsi tracé, force est de constater qu'en l'espèce, il se dégage des éléments du dossier que l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société, constituée par-devant notaire en date du 18 décembre 2008, qui s'était réunie immédiatement après l'acte de constitution, avait fixé le nombre d'administrateurs à trois et avait, à côté de Messieurs et, nommé Monsieur comme administrateur de ladite société. Il se dégage encore des statuts que le conseil d'administration était investi des pouvoirs les plus étendus pour faire tous les actes d'administration et de disposition rentrant dans l'objet social.

Si les statuts de la société préoyaient le pouvoir du conseil d'administration de déléguer tout ou partie de ses pouvoirs de gestion journalière à des administrateurs voire à des tierces personnes, il n'appert d'aucune pièce produite en cause que tel eût été le cas.

Force est dès lors de constater que si l'appelant affirme tantôt que Monsieur ..., tantôt que Messieurs ... et ..., avaient été respectivement administrateur-délégué ou administrateurs-délégués de la société, pareil état des choses n'est pas étayé par la production d'un procès-verbal d'une décision afférente prise par l'organe compétent pour ce faire, à savoir le conseil d'administration de ladite société.

Ainsi, d'après les stipulations statutaires, la société était partant engagée, vis-à-vis des tiers, en toutes circonstances par les signatures conjointes de deux administrateurs, la signature d'un seul administrateur étant même suffisante pour représenter valablement la société dans ses rapports avec les administrations publiques.

Dans la mesure où il ne ressort d'aucun élément soumis à l'appréciation de la Cour que les pouvoirs et, partant la responsabilité de Monsieur ... dans l'administration de la société ait été limitée à des domaines spécifiques, il y a lieu de conclure qu'il était un des représentants légaux de la société et, ensemble avec les autres administrateurs désignés, en charge de son administration, dont fait partie l'accomplissement des obligations fiscales incombant à la société et notamment le paiement, sur les fonds de la société, des impôts dont elle est redevable directement, respectivement de ceux dont elle est redevable pour compte d'autrui.

Ceci dit, l'omission de retenir et de continuer à l'administration des Contributions directes les sommes dues à titre de retenues sur salaires et traitements est à qualifier de comportement fautif.

Cette conclusion s'impose dès lors que le défaut d'accomplir les obligations légales de la société constitue en soi une faute de gestion, dont l'administrateur défaillant ne saurait se défaire en portant en balance des arguments tirés de ce qu'il n'aurait été qu'un administrateur « *de complaisance* » ou « *de paille* ».

En effet, loin de se détacher de la sorte, les arguments afférents concrétisent au contraire une légèreté tant irresponsable qu'impardonnable, partant un comportement fautif patent dans son chef.

Dans ce contexte, les premiers juges sont à confirmer en ce qu'ils ont insisté sur le fait qu'il convient d'admettre que les administrateurs sont nommés parce que l'on attend d'eux la compétence nécessaire pour l'accomplissement de leurs fonctions, de sorte que les actifs et les non-actifs répondent de leurs actes de la même façon.

Il s'ensuit que ni une éventuelle incompétence technique, ni un motif désintéressé pour lequel il a pu accepter sa mission de gestion, ni encore d'éventuelles absences aux réunions du conseil d'administration ne peuvent limiter la responsabilité d'un administrateur.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont estimé qu'en ne payant pas des sommes qui sont dues au trésor public et en utilisant l'argent que la société est tenue de payer pour compte des salariés, les représentants légaux de la société lui ont arrogé un crédit. Or, s'agissant de sommes d'argent qui, dès le versement du salaire, ne doivent pas recevoir une affectation autre que le seul paiement de l'impôt dû par le salarié, cette façon de faire implique un détournement desdits montants à d'autres fins, ce qui constitue à l'évidence une inexécution gravement fautive des devoirs des représentants de la société.

Concernant l'argumentaire basé par l'appelant sur ce que l'un ou les deux autres administrateurs auraient été en charge de la gestion journalière de la société, il convient de répondre, au-delà de toutes autres considérations, notamment en rapport avec le fait que pareille délégation n'a jamais été formellement matérialisée, de sorte qu'elle n'est pas opposable aux tiers, et les limitations légales relativement aux possibilités de délégation des pouvoirs légalement attribués au conseil d'administration, force est de relever qu'en tout état de cause, les membres du conseil d'administration ne sauraient prétendre à échapper à leurs responsabilités parce qu'ils délèguent en tout ou en partie celles-ci à d'autres, étant donné qu'ils restent en tout état de cause dans l'obligation d'assumer une surveillance constante de ceux à qui ils donnent pareille délégation.

Il s'ensuit que les premiers juges sont à rejoindre en leur conclusion qu'au cours de la période litigieuse, Monsieur ... a assumé *de jure* la charge d'administrateur de la société ... et qu'en tant que tel il a éminemment failli à ses devoirs en ne portant aucun intérêt à la gestion journalière de la société et en s'abstenant par là-même de verser à l'Etat les sommes retenues ou qui auraient dû être retenues sur les salaires payés.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, le caractère fautif des manquements reprochés à l'appelant se dégage à suffisance de droit et de fait des éléments du dossier et les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle pour les retenues d'impôt visées dans le bulletin litigieux se trouvent réunies en cause.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

Au vue de l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure de ... € encore sollicitée par l'appelant, est à rejeter.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;

reçoit l'appel en la forme;

le dit non fondé et en déboute;

partant confirme le jugement entrepris;

rejette la demande de l'appelant en allocation d'une indemnité de procédure;

condamne l'appelant aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, vice-président,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour André WEBER.

s. WEBER

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 3 mai 2016

Le Greffier de la Cour administrative